

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 13/2017

### V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” (2.ª parte)

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (coordinadora)

Instituto de Estudios Fiscales



## El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i en la BI(C)CIS

ELIZABETH GIL GARCÍA<sup>1</sup>

Universidad de Alicante

1. Introducción. 2. El Plan de Acción de la Unión Europea: “EU BEPS”. 3. La Base Imponible (Consolidada) Común del Impuesto sobre Sociedades. 4. El impacto de la BI(C)CIS en el régimen español de incentivos a la I+D+i. 5. Reflexión final.

**RESUMEN.** En la presente comunicación se aborda la propuesta de la Comisión Europea de relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCCIS) en lo relativo a la promoción del proceso de investigación, transferencia e innovación. La autora analiza el papel que jugarían los incentivos fiscales a la I+D+i en el nuevo sistema del IS, planteándose si las opciones esbozadas por la Comisión son las más adecuadas a la luz de los principios de proporcionalidad y eficiencia. Esto es, si se mantiene un equilibrio entre el objetivo extra fiscal perseguido y la justicia del sistema tributario. Asimismo, se aborda la incidencia de la BI(C)CIS en el régimen español de incentivos fiscales a la I+D+i.

### 1. INTRODUCCIÓN

El fomento de las actividades de investigación científica, desarrollo experimental e innovación tecnológica (I+D+i) es una constante en las políticas científicas y económicas de todos los Estados modernos. La I+D+i constituye un factor indispensable en el crecimiento económico de un país y son la base de su progreso y bienestar social. Al mismo tiempo, la naturaleza móvil de los derechos de propiedad industrial (e intelectual) facilita la deslocalización de intangibles y el traslado de los beneficios desde el lugar en el que la actividad creadora ha sido llevada a cabo hasta jurisdicciones de nula o baja tributación.

Resulta esencial encontrar un justo equilibrio entre la consecución del objetivo de estimular el proceso de investigación, transferencia e innovación y la salvaguarda de las bases imponibles nacionales. Al mismo tiempo, el denominado *profit shifting* y las estructuras de “planificación fiscal” son favorecidos por un complejo entramado de normas tributarias que conviven en el mercado interior. Con el propósito de reformar el impuesto sobre sociedades (IS) en el ámbito de la Unión Europea, la Comisión ha propuesto un paquete de medidas que busca armonizar los aspectos de la fiscalidad empresarial.

### 2. EL PLAN DE ACCIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA: “EU BEPS”

En junio de 2015, la Comisión Europea publicó su Comunicación *Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*<sup>2</sup>. La fiscalidad corpora-

---

<sup>1</sup> Investigadora Doctora (PROMETEO 2016/053) del Grupo de Investigación “Derecho Financiero y Tributario” de la Universidad de Alicante. Este trabajo ha sido desarrollado en el marco de los proyectos de investigación: “El Plan de Acción europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento tributario español” (DER2015-64816-P) y “La seguridad jurídica en el ordenamiento tributario español” (DER2015-68072-P), financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad (MINECO).

<sup>2</sup> COM (2015) 302 final: “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”, Bruselas, 17 junio 2015.

tiva se erige como piedra angular de un sistema fiscal equitativo y eficaz, dada la importante fuente de ingresos que supone para los Estados miembros, pero también dado el rol que juega en las decisiones comerciales de las empresas, como ocurre con las inversiones y actividades de I+D+i. Las tradicionales estructuras empresariales han dado paso a esquemas corporativos complejos que, en muchos casos, deslocalizan los activos intangibles y sitúan los beneficios empresariales en territorios de baja o nula tributación. Es bien sabido que los intangibles son fácilmente desplazables e importantes conductores de valor económico (y científico)<sup>3</sup>. Ciertamente, la naturaleza de las actividades de I+D+i hace relativamente sencillo su traslado de un país a otro. La globalización y la innovación tecnológica han contribuido a dicha movilidad<sup>4</sup>, creando un entorno económico global, digital y móvil. Por ende, este tipo de actividades pueden representar un riesgo de erosión de las bases imponibles y traslado de los beneficios (*BEPS*).

Ello puede generar, sin lugar a duda, cierto escepticismo, e incluso rechazo, a los incentivos fiscales a la I+D+i. Ahora bien, dada la importancia del objetivo que persiguen, como es el fomento de la investigación científica en aras de contribuir a un desarrollo económico sostenible, la solución no pasa por suprimir los incentivos fiscales, sino por configurarlos de modo que resulten proporcionales, efectivos y eficientes en la consecución de su objetivo<sup>5</sup>.

Este problema no tiene únicamente un alcance global en el sentido de que menoscaba los principios de justicia tributaria, sino que además genera una competencia injusta con otros contribuyentes que, dada su dimensión nacional, no pueden desarrollar este tipo de prácticas. En esencia, estas prácticas fiscales perjudiciales pueden conllevar al desvío de la carga tributaria a bases menos móviles, como el trabajo, la propiedad o el consumo, a fin de luchar contra la pérdida de ingresos públicos o asegurar la recaudación de fondos públicos. Este desvío en la estructura fiscal puede llevar a un sistema tributario menos eficiente en cuanto a su impacto en el crecimiento y empleo a medio y largo plazo<sup>6</sup>.

---

Una visión completa de las cinco áreas de actuación puede verse en, ADORJAN, T., y VELDHUIZEN, R.: "EU Introduces Plans Regarding a Fair and Efficient Corporate Tax System", *European Taxation*, 2015.

<sup>3</sup> A tenor de la Acción 3 del Proyecto *BEPS*, los cánones y otras rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual son geográficamente desplazables y consecuentemente erosionan las bases imponibles e implican un riesgo de traslado de los beneficios OECD (2015): *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3: Final Report, 2015, pp. 44-45).

<sup>4</sup> OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report, 2015, p. 11.

<sup>5</sup> Son varios los autores que insisten también en el diseño e implementación de los incentivos fiscales a fin de que resulten eficientes y más adecuados que otras opciones, BROKELIND, C., y HANSSON, Å.: "Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden", *World Tax Journal*, vol. 6, N.º 2, 2014, p. 176; EASSON, A., y ZOLT, E. M.: "Tax Incentives", *World Bank Institute*, 2002, p. 34; TRAVERSA, E.: "Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States", *World Tax Journal*, vol. 6, N.º 3, 2014, p. 320.

<sup>6</sup> *A sensu contrario*, la Comisión Europea considera que, dado que algunas categorías tributarias son conocidas por ser menos perjudiciales para el crecimiento que otras, como los impuestos sobre los rendimientos del trabajo, un *growth-friendly tax* puede generar una riqueza estable y eficientemente dinámica. Por ende, la reducción de la carga tributaria sobre el trabajo (especialmente para los grupos más vulnerables) podría estimular el trabajo, reduciendo desincentivos laborales e incrementando la demanda laboral al reducir costes relativos al trabajo. Por otra parte, la disminución de la carga tributaria sobre el consumo podría reducir la presión fiscal sobre el ahorro (European Commission: "Tax reforms in EU Member States", *Working Paper* No. 38, 2013, pp. 48-49).

Asimismo, existe una falta de coordinación en esta materia entre los Estados miembros, por lo que las empresas operan en un mercado interno único, pero con 28 sistemas fiscales diferentes. Ello conlleva una falta de seguridad jurídica, principio esencial para dar claridad y estabilidad a las transacciones, así como para crear un clima favorable a las inversiones en innovación tecnológica y al desarrollo de actividades de investigación científica. Este escenario perjudica especialmente a las pequeñas y medianas empresas (PYME), núcleo esencial en la economía europea, que dadas sus dificultades para realizar I+D+i se encuentran, en muchas ocasiones, perdidas en un complejo entramado de normas tributarias. En efecto, según recientes datos de *Eurostat* (noviembre 2015), nueve de cada diez empresas europeas tiene plantillas inferiores a los diez trabajadores. En el año 2012, fueron creadas 2.3 millones de empresas en la UE, de las cuales, el 70,8% carecía de trabajadores. Estas microempresas, así como el emprendedurismo, generan, al mismo tiempo, un importante volumen de empleo y también menores niveles de desempleo en el contexto europeo<sup>7</sup>.

Este plan tiene como objetivo el establecimiento de un sistema de fiscalidad corporativa donde los beneficios o rendimientos empresariales tributen en aquella jurisdicción donde el valor es realmente creado. El relanzamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (en adelante BICCIS) se encuentra en el corazón de este Plan. Esta propuesta, lanzada por la Comisión en 2011<sup>8</sup>, “podría constituir un instrumento extremadamente eficaz para alcanzar el objetivo de una fiscalidad más justa y eficaz”<sup>9</sup>. Se plantea como la principal herramienta en la lucha contra la planificación fiscal “agresiva”, incorporando recientes desarrollos internacionales y atribuyendo rentas allí donde el valor ha sido creado.

### 3. LA BASE IMPONIBLE (CONSOLIDADA) COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Comisión considera la BICCIS como una solución global al traslado de beneficios. Así pues, las empresas únicamente tendrían que atenerse a un único conjunto de normas para calcular su renta imponible –en lugar de afrontar hasta 28 sistemas diferentes–, pudiendo, además, compensar las pérdidas sufridas en un Estado miembro con los beneficios obtenidos en otro. La BICCIS eliminaría disparidades entre los sistemas nacionales que llevan a las prácticas fiscales abusivas y excluiría la posibilidad de emplear los regímenes preferenciales para el traslado de beneficios. Igualmente, se estima que mediante esta base común, los Estados miembros tendrían una respuesta uniforme frente a las empresas extranjeras controladas (CFC), con el objeto de impedir el traslado de beneficios hacia territorios de baja o nula tributación. Precisamente, en

---

<sup>7</sup> Estos datos pueden consultarse en, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7076793/4-17112015-AP-EN.pdf/1db58867-0264-45c0-94bf-ab079e62d63f> (fecha acceso: 3 noviembre 2016).

En 2012, Grecia con un 96,7% es el Estado miembro con mayor volumen de microempresas en su territorio. Seguido por Portugal (95,2%), Italia (94,9%) y España (94,5%). En la otra cara de la moneda, se encuentran los países del centro y norte de Europa, como Alemania (82,3%), Austria (87,1%) y Luxemburgo (86,8%).

<sup>8</sup> COM (2011) 121/4: *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Bruselas, 16 marzo 2011.

<sup>9</sup> COM (2015) 302 final: *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, Bruselas, 17 junio 2015, p. 8.

este contexto, los trabajos de la OCDE relativos a las *CFC rules* se toman en consideración en la nueva BICIS<sup>10</sup>.

Por ello, son varios los autores que entienden que la BICIS permitiría superar muchos de los esquemas de elusión fiscal llevados a cabo por grupos multinacionales en el seno de la UE<sup>11</sup>. Nos adherimos a esta corriente doctrinal, puesto que consideramos que la BICIS podría ser una oportunidad, primero, para la armonización y, segundo, para neutralizar las disparidades que, dentro de un mercado único, son generadoras de prácticas fiscales agresivas y de un cierto grado de inseguridad jurídica.

En octubre de 2016, la Comisión, siguiendo su Plan de Acción iniciado en junio de 2015, ha propuesto una importante reforma del IS en el marco de la Unión Europea. Destaca el relanzamiento de la BICIS a partir de dos propuestas de Directiva. Primero, la propuesta de Directiva de una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS)<sup>12</sup> y, segundo, la propuesta de Directiva de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)<sup>13</sup>. La primera se centra en la denominada “primera fase”, limitándose a las reglas de cálculo de la base imponible del IS. Aquí, se aborda una nueva cuestión en relación con la propuesta de 2011, como es la consideración de una superdeducción por costes en I+D. La consolidación –o denominada “segunda fase”– se examinará una vez se alcance un acuerdo político sobre los elementos de la base común.

En comparación con la propuesta de 2011, se prevé que el nuevo sistema del IS sea obligatorio para los grandes grupos multinacionales, aquellos con mayor capacidad para ejercer prácticas de planificación fiscal agresiva, garantizando de esta forma que las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales sean objeto de gravamen donde realmente obtienen sus beneficios. Igualmente, como se ha adelantado, se prevén incentivos fiscales destinados a procesos de I+D vinculados a una actividad económica real.

En este sentido, la opción tomada por la Comisión en su propuesta es la de permitir que los costes en I+D sean totalmente deducibles en el año fiscal en que han sido incurridos, con la excepción de los gastos relativos a los bienes inmuebles. Ello constituye la norma básica en materia de I+D, ya contemplada en la propuesta de 2011 (en su art. 12). Adicionalmente, prevé la introducción de una deducción mejorada o reforzada (*enhanced allowance*)<sup>14</sup>. De ahí que la Comisión

---

<sup>10</sup> COM (2015) 302 final: *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, Bruselas, 17 junio 2015, p. 10.

<sup>11</sup> *Inter alia*, vid., AUJEAN, M.: “Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU?”, *EC Tax Review*, vol. 23, n.º 2, 2014, pp. 62-63; CENCERRADO MILLÁN, E.: “Un apunte crítico a la reafirmación del principio de plena competencia en el Plan de Acción BEPS”, *Libro Homenaje Jacques Malherbe* (en prensa); DOURADO, A. P.: “The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?”, *Intertax*, vol. 44, n.º 6-7, 2016, p. 442; RØNFELDT, T.: “Anti-abuse Clause or Harmonization?”, *Intertax*, vol. 39, n.º 1, 2011, p. 13.

<sup>12</sup> COM (2016) 685 final: *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*, Estrasburgo, 25 octubre 2016.

<sup>13</sup> COM (2016) 683 final: *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Estrasburgo, 25 octubre 2016.

<sup>14</sup> COM (2016) 685 final: *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*, Estrasburgo, 25 octubre 2015, pp. 7, 9 y 10.

indique que los incentivos a la I+D “no sólo se mantienen, sino que también se intensifican y racionalizan”<sup>15</sup>.

En nuestra opinión, esta propuesta no resulta satisfactoria en lo relativo al tratamiento de la I+D+i. No obstante, debe valorarse el cambio dado respecto a la propuesta inicial de la BICCIS de 2011, pues en ese momento, más allá de la deducibilidad de los costes por I+D, no se incluía ningún precepto acerca de qué entender por incentivo fiscal<sup>16</sup>. En este sentido, se planteaba TRAVERSA cómo interactuaría el proyecto de la BICCIS con las normas sobre ayudas de Estado, dado que las directrices sobre ayudas estatales de la Comisión Europea permiten a los Estados miembros adoptar un amplio abanico de incentivos fiscales, a nivel corporativo, dirigidos a diferentes metas como la I+D+i o la protección ambiental, entre otros<sup>17</sup>.

La nueva propuesta de la BICCIS basa, en primer lugar, su apoyo a la “innovación” en la completa deducibilidad de los gastos en I+D en el año fiscal en que han sido incurridos. Debe apuntarse que, por lo general, los gastos en I+D(+i) son fiscalmente deducibles<sup>18</sup>. Por lo que, no puede hablarse de un “tratamiento fiscal favorable” dado que esa propuesta no resulta, en ningún caso, rompedora<sup>19</sup>. Pues, en la gran mayoría de los Estados miembros ya está contemplada la deducibilidad de los gastos en I+D(+i)<sup>20</sup> y porque, ciertamente, no está confiriendo una ventaja fiscal

Estas son las dos opciones en lo que se refiere al tratamiento de la I+D que la Comisión Europea planteó en una consulta pública sobre la BICCIS, abierta desde el 8 de octubre de 2015 hasta el 8 de enero de 2016, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/relaunch\\_ccctb\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/relaunch_ccctb_en.htm) (fecha consulta: 3 noviembre 2016).

<sup>15</sup> COM (2016) 685 final: *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*, Estrasburgo, 25 octubre 2015, p 8.

<sup>16</sup> Vid. COM (2011) 121/4: *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Bruselas, 16 marzo 2011.

<sup>17</sup> TRAVERSA, E.: “Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States”, *ob. cit.*, pp. 321-322.

De manera similar, LUJA, R.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). European Union Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 76.

<sup>18</sup> En cuanto a la deducibilidad de este tipo de gastos en el panorama español, *vid.*, NAVARRO FAURE, A.: “Los gastos deducibles derivados de la propiedad intelectual e industrial”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 6, 2012, y, NAVARRO FAURE, A.: “El régimen jurídico-tributario de la propiedad industrial en España”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 58, 2002.

Como dice una de las empresas participantes en la consulta pública: “La I+D son gastos deducibles en el año en que han sido incurridos en todos los países de la Unión Europea. La propuesta no es más favorable que el sistema actual. Apoyamos que siga siendo así, pero no debería presentarse como una situación mejor que la actual. En el panorama europeo e internacional hay más modelos de incentivos fiscales a la I+D+i.” [Disponible en, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/relaunch\\_ccctb\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/relaunch_ccctb_en.htm) (fecha consulta: 3 noviembre 2016).]

<sup>19</sup> La *Confédération Fiscale Européenne (CFE)*, en su *Opinion Statement FC 1/2016 on the public consultation Relaunch of the CCCTB*, considera que debe establecerse un nexo que permita asegurar que los gastos en I+D+i realmente incurridos en un Estado van a ser deducibles.

<sup>20</sup> Pueden verse los Informes Nacionales recogidos en el vol. 100a de los *Cahiers de Droit Fiscal International* de 2015, *inter alia*: MITTERLEHNER, K., y MITTERLEHNER, M.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Austria Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 128; DALSGAARD, D., y WINTHER-SØRENSEN, N.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Denmark Report”, *ob. cit.*, p. 265; KÜNNAPAS, K.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Estonia Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 279; RAJAMÄKI, A.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Finland Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 292.



adicional en la promoción de la I+D+i en relación con otras actividades económicas<sup>21</sup>. Por ende, entendemos que la intención de esta propuesta tiene un mero fin de armonización.

En segundo lugar, propone la introducción de una deducción mejorada, permitiendo que los contribuyentes se apliquen, hasta 20.000.000€ de gastos en I+D, una superdeducción (adicional) del 50% anualmente. En el caso de que los gastos en I+D vayan más allá de los 20.000.000€, los contribuyentes podrán deducirse el 25% de la cantidad excedente. Por otra parte, con el objetivo de apoyar a las pequeñas empresas y emprendedores, se establece una deducción mejorada para este tipo de empresas que no se encuentren vinculadas a otras empresas y que sean particularmente innovadoras (cubriendo en particular a las denominadas *start-ups*). Los contribuyentes elegibles podrán deducirse el 100% de sus gastos en I+D siempre y cuando no superen la cuantía de 20.000.000€.

Sin duda, las deducciones mejoradas suponen un fuerte estímulo fiscal a la I+D+i, no obstante, no nos resulta la opción más adecuada en términos de efectividad en la consecución del objetivo y de adecuación a los principios de justicia tributaria. Ahora bien, valoramos positivamente que la propuesta haya previsto un tratamiento especial para las PYME y *start-ups*, dado que, por lo general, encuentran mayores obstáculos para buscar financiación para sus proyectos de I+D+i.

Esas deducciones mejoradas o especiales operan sobre la base imponible, permitiendo a las empresas deducir de su base un importe superior al gasto en I+D+i realizado, lo que supone una forma de ahorro fiscal (dependiendo del tipo impositivo, al operar en la base imponible)<sup>22</sup>. De esta forma, se está concediendo una ventaja fiscal que va más allá del gasto en I+D+i incurrido por el contribuyente en la realización de las actividades de investigación. Es decir, cabría hablar de un beneficio fiscal no proporcionado al gasto o esfuerzo inversor. En efecto, el principio de proporcionalidad implica que la cuantía y la intensidad de la ayuda (de índole tributaria) se limiten al mínimo necesario para que la actividad de I+D+i pueda ser llevada a cabo<sup>23</sup>, esto es, para alcanzar el fin amparado constitucionalmente de fomentar esa actividad económica<sup>24</sup>.

A nuestro juicio, los incentivos fiscales a la I+D+i como actividad (*input incentives*) deben contemplarse sobre la cuota y no en la base imponible. El extendido crédito fiscal (*tax credit* o *crédit d'impôt*) a la I+D+i permite aplicar un porcentaje de deducción que actúa directamente sobre la

---

<sup>21</sup> En términos generales, los gastos contables (esto es, los incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias) son normalmente deducibles en el año fiscal en que han sido incurridos. Por lo tanto, la deducibilidad fiscal no solamente cubre los costes en I+D+i, sino también otros tipos de gastos incurridos por los contribuyentes en el desarrollo de su actividad empresarial (bajo ciertas condiciones dependiendo de cada país).

<sup>22</sup> CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M. B.: "Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo", *Cuadernos Económicos de ICE*, n.º 73, Ministerio de Economía y Competitividad, 2007, p. 201; OECD (2002): *Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues*, OECD Publishing, París, p. 12.

<sup>23</sup> Comunicación de la Comisión relativa al marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación, DOUE N.º C 323/01, 30 diciembre 2006, apdo. 1.3.5.

<sup>24</sup> En esencia, al hilo de la STS de 30 de septiembre de 1999, cabe afirmar que una acusada exoneración del gravamen impositivo afecta, por un lado, al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el principio de capacidad económica, y puede predicarse, por otro lado, un carácter desproporcionado e inidóneo para obtener fines legítimos de promoción económica.

cuota íntegra, no dependiendo, así, del tipo impositivo del impuesto<sup>25</sup>. Asimismo, esta deducción en cuota puede configurarse como un sistema mixto, en el sentido de que permita beneficiar al sujeto que cuenta con una trayectoria regular en I+D+i (sobre el volumen), así como beneficiar significativamente a aquel sujeto que paulatinamente aumenta su esfuerzo inversor en I+D+i (sobre el incremento). Lógicamente, este tipo de incentivo, es decir la deducción en cuota, no formaría parte de la BICIS, sino que cada Estado, en base a sus competencias en materia tributaria, decidiría sobre su configuración. Consecuentemente, no sería un extremo uniformado, por lo que las empresas atenderían hasta a 28 sistemas en materia de deducciones en I+D+i.

En lo que se refiere al *patent box*, la propuesta de la Comisión no ha entrado a valorar estos regímenes, los cuales, en la actualidad, operan sobre la base imponible (v. gr. España o Bélgica) o bien se erigen como un tipo de gravamen reducido (v. gr. Francia u Holanda). En su Comunicación de junio de 2015, la Comisión únicamente se refirió al enfoque del nexo como determinante de la vinculación entre el régimen especial y el lugar donde se genera el valor. Consecuencia lógica si finalmente se establece la BICIS, será la reconsideración de aquellos *IP boxes* situados sobre la base.

Ha de señalarse, igualmente, que la propuesta de Directiva de la BICIS establece en su artículo 4(11) la definición de I+D, para lo cual distingue entre investigación básica y aplicada, por un lado, y desarrollo experimental, por otro. Consideramos que no debe haber distinción entre el concepto de I+D(+i) empleado por la comunidad científica y el utilizado a efectos fiscales. Igualmente, en el momento actual, la comunidad científica se manifiesta contraria a la distinción entre investigación básica e investigación aplicada en la medida en que la primera puede, y de hecho así es, acabar convirtiéndose en aplicada. Asimismo, cualquier investigación aplicada conlleva previamente una investigación básica. Esta polémica, desde el punto de vista jurídico, ha sido recientemente abordada por nuestro Tribunal Supremo en relación a la deducibilidad de las cuotas del IVA<sup>26</sup>.

#### 4. EL IMPACTO DE LA BI(C)CIS EN EL RÉGIMEN ESPAÑOL DE INCENTIVOS A LA I+D+I

El sistema de incentivos a la I+D+i del régimen jurídico español contempla tanto incentivos a la I+D+i como actividad (*input incentives*) como incentivos a la I+D+i como resultado (*output incentives*). Además, se contemplan incentivos fiscales indirectos a la I+D+i<sup>27</sup>, como son la amortiza-

<sup>25</sup> CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M. B.: "Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo", *ob. cit.*, p. 202; OECD (2002): *Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues*, *ob.cit.*, p. 12.

<sup>26</sup> *Vid.* STS 481/2016, de 16 de febrero de 2016. Anteriormente y en este mismo sentido pueden verse la STSJ de Castilla y León 603/2014, de 21 de marzo de 2014 y las SSAN de 20 de mayo de 2009, 6 de octubre de 2011 y 19 de mayo de 2015.

También previamente la STSJ de Cantabria, de 5 de junio de 2006 ya indicaba que "la Ley Orgánica 6/2001 (Universidades) no atribuye régimen distinto a los dos tipos de investigación, básica o aplicada, que vienen obligadas a realizar las universidades".

<sup>27</sup> La eliminación del gravamen sobre los cánones en el Estado de la fuente, la exención subjetiva por una ley de mecenazgo o la libertad de amortización concedidas a empresas de nueva creación, serían supuestos de incentivos indirectos en cuanto que, aun no concediéndose expresamente para tal fin, redundan en beneficio de la actividad o el resultado de la I+D+i.



ción acelerada y el régimen de la libertad de amortización. Puede decirse, por tanto, que en España existe un clima fiscal favorable a la I+D<sup>28</sup>.

Los incentivos fiscales a las actividades de I+D en España tienen una larga trayectoria en el sistema tributario español, habiendo experimentado cambios en las últimas tres décadas<sup>29</sup>. Por su parte, los incentivos a las actividades innovadoras son relativamente “nuevos”, pues su implementación se fecha en el año 2000. Por lo general, la tendencia entre los Estados es la de introducir incentivos respecto de la I+D y no tanto en cuanto a la innovación tecnológica. Por lo que puede decirse que España, a tales efectos, constituye una excepción o particularidad<sup>30</sup>. La Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece en su artículo 35.1 una deducción para actividades de I+D y una deducción respecto de la innovación tecnológica en su artículo 35.2. La Comisión de Expertos (2014) para la reforma tributaria propuso su supresión ante la solicitud de la Comisión Europea de evaluar dichas medidas<sup>31</sup>. No obstante, a pesar de ello, tales deducciones han subsistido, con pequeñas variaciones, en la nueva ley del impuesto.

Si bien, *a priori*, el sistema español de deducciones en cuota a la I+D+i quedaría al margen de la base común –por no operar sobre la misma–, lo cierto es que la introducción de la BI(C)CIS podría suponer su reconsideración. El artículo 9.3 de la Propuesta de Directiva BICIS señala que:

“... el contribuyente también podrá deducir, para cada ejercicio fiscal, un 50% adicional de [los costes en I+D], con excepción de los costes relativos al inmovilizado material mueble<sup>32</sup>, en que haya incurrido durante ese ejercicio.”

La aprobación de la Directiva implicaría su transposición por parte de los Estados miembros y la incorporación a sus ordenamientos jurídico-tributarios de las disposiciones en ella contenidas.

---

<sup>28</sup> ALONSO MURILLO, F.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Spain Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 682.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 683.

<sup>30</sup> A partir de unas encuestas realizadas por el Ministerio de Economía y Competitividad en el año 2011, “uno de los puntos más positivos del incentivo, recalado por la mayoría de los entrevistados, es el hecho de incluir las actividades de innovación tecnológica, no solamente de I+D, como deducibles, hecho diferenciador respecto a los países del entorno” (Ministerio de Economía y Competitividad: *Las deducciones fiscales a la I+D+i: Eficiencia, utilización y aplicabilidad en el contexto económico Español*, 2011, p. 20).

También anteriormente, en un estudio del Ministerio de Ciencia e Innovación de 2009, se indica que “el modelo español aporta un concepto adicional al de la mayoría de países, al incluir actividades de innovación tecnológica, las cuales constituyen gran parte de la inversión y gasto tecnológico de las empresas” (Ministerio de Ciencia e Innovación: *Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de Incentivos Fiscales a la Innovación empresarial*, 2009, p. 63).

<sup>31</sup> *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, febrero 2014, págs. 187, 208 y 211 (propuesta núm. 45).

El informe no hacía ninguna referencia al régimen de *patent box*, a pesar de las consecuencias negativas que de él se derivan (v. gr. deslocalización de actividades económicas, abuso del derecho, baja tributación, etc.). La mencionada “reconsideración” y “evaluación” solicitada por los organismos internacionales pasa por identificar el mejor diseño posible para los incentivos fiscales a la I+D+i en términos de eficacia, eficiencia, equidad y economía.

<sup>32</sup> Resulta “curioso” que en relación a la deducibilidad de los costes por I+D se excluyen los relativos a bienes inmuebles, mientras que en la superdeducción los costes excluidos sean los del inmovilizado material mueble.

Como se ha dicho anteriormente, la Directiva pretende ser obligatoria para los grandes grupos empresariales, de modo que, la superdeducción anual adicional del 50% debería ser recogida por nuestra normativa en materia de IS y ser de aplicación a las grandes compañías. Mientras que el resto de empresas (v. gr. PYME) podrían, al no determinar su base imponible conforme a la BICIS, seguir aplicándose la deducción en cuota a la I+D+i del artículo 35 LIS. Si bien la Directiva no sería obligatoria para las PYME, éstas podrían determinar su IS conforme a la BICIS y, entonces, serles de aplicación la deducción especialmente contemplada en el párrafo segundo del artículo 9.3 de la Propuesta (vid. Sección 3)<sup>33</sup>. Por lo tanto, podrían aplicarse diferentes sistemas de incentivos fiscales a la I+D en función, primero, del tamaño de las empresas (volumen ingresos), el cual determina la obligatoriedad de acogerse a la BICIS y, segundo, de la opcionalidad de determinar el IS conforme a las normas de la base común por otros tipos de empresas.

Igualmente, cabe referirse a los incentivos fiscales a la innovación tecnológica. Actividad respecto de la cual, el artículo 35.2 LIS establece una deducción en cuota del 12% sobre los gastos efectuados en el período impositivo en cuestión. La Propuesta de Directiva de la BICIS no hace referencia alguna a incentivos fiscales por gastos en actividades de innovación tecnológica. Ahora bien, parece que el texto está confundiendo las actividades de I+D con las de innovación, puesto que se refiere a que “para apoyar la innovación en la economía, la iniciativa reactivada introducirá una superdeducción por costes de I+D”<sup>34</sup>. Consideramos que, en efecto, cuando se habla de I+D+i no se trata, en algunos casos, de tres actividades diferenciadas y perfectamente compartimentadas, sino que pueden ser fases dentro del proceso de investigación, transferencia e innovación tecnológica, cuyo objetivo –y a ello van encaminadas sus distintas fases– es la generación de nuevos conocimientos o, en un estadio posterior, nuevos o mejorados productos, procesos o servicios. No obstante, en términos generales, la distinción hecha por el legislador español entre I+D e innovación tecnológica y, por ende, la concesión de un diferente tratamiento fiscal se ve apoyada por el hecho de que la investigación se basa en una indagación original y planificada que busca nuevos conocimientos, mientras que la innovación tecnológica, a partir de un conocimiento ya existente, genera un nuevo o mejorado producto.

A pesar de la no inclusión de incentivos específicos a la innovación tecnológica por parte de la Propuesta de la BICIS, el legislador español, al igual que decidiera en el año 2000, podría optar por mantener esta deducción en cuota. Lo que, sin duda, a efectos de estimular el proceso de investigación, transferencia e innovación implicaría mantener un amplio ámbito de fomento, pues se seguirían aplicando incentivos fiscales a las distintas fases del proceso de I+D+i. Pero, podría suponer añadir mayores complejidades a la aplicación de los incentivos por parte del sector empresarial, el cual se encuentra ya, en muchas ocasiones, en un ámbito de inseguridad jurídica a

---

<sup>33</sup> Acorde con el Informe ESEE 2013, un poco menos de una cuarta parte de las PYME españolas (23,9%) realizó actividades de I+D+i durante ese año, frente a un 72,8% de grandes empresas industriales que realizaron I+D+i en 2013 [Encuesta sobre Estrategias Empresariales (*Las empresas industriales en 2013. Evaluación de la crisis e Índice de Competitividad de la Empresa Industrial, ICEMPI*) realizada por la Fundación SEPI (febrero 2015), disponible en: <http://www.fundacionsepi.es/investigacion/esee/LasEmpresasIndustriales2013.pdf> (acceso: 3 enero 2017)].

<sup>34</sup> COM (2016) 685 final: *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*, Estrasburgo, 25 octubre 2016, p. 12.

la hora de determinar qué es un proyecto de I+D o de innovación y cómo diferenciarlo de otro tipo de actividades científicas y tecnológicas<sup>35</sup>.

En lo que se refiere al régimen de *patent box*, se crea en España a través de la Ley 16/2007, desplegando sus efectos desde el 1 de enero de 2008. La introducción de este régimen en forma de reducción en la base imponible de las rentas procedentes de determinados intangibles en el artículo 23 LIS, se une a la tradicional deducción a la I+D+i del artículo 35 LIS. De esta forma, los incentivos fiscales no sólo se van a aplicar sobre la I+D+i como actividad sino también sobre los resultados de tales actividades. Por tanto, no se agotan con la creación de los activos intangibles, sino que cubren la totalidad del proceso de I+D+i (“de la idea al mercado”)<sup>36</sup>. Con el objetivo de hacer el incentivo más atractivo, la Ley de Emprendedores modificó su diseño en septiembre de 2013<sup>37</sup>. A finales de 2015, la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 ha modificado el régimen de *patent box* con el objetivo de alinearse con el enfoque del nexo recogido por el Informe Final de la Acción 5 del Proyecto BEPS de la OCDE, y a cuyo acuerdo ha llegado también el Grupo “Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas”. Esta modificación del régimen existente tiene pleno efecto desde el 1 de julio de 2016.

Como se ha mencionado anteriormente, la propuesta de Directiva sobre la BI(C)CIS no contempla en qué posición quedarían los incentivos a la I+D+i como resultado, esto es, los regímenes de propiedad industrial (e intelectual). Probablemente, no se haya tenido en cuenta que un determinado número de regímenes de *patent box* están configurados como una deducción, reducción o exención en la base (v. gr. Bélgica, España, Italia o Portugal). La introducción de la BI(C)CIS supondría considerar este tipo de regímenes, debiendo trasladarse el beneficio fiscal que confieren de la base a la cuota, bien aplicándose una deducción sobre ella o bien un tipo de gravamen reducido sobre ese tipo de rentas, como es el caso de varios países de la Unión (v. gr. Francia, Holanda o Irlanda). Incluso, cabría plantearse porqué la Comisión, en la propuesta de Directiva, no ha optado por establecer un incentivo al resultado en la base común, extremo sí observado en relación con los *input incentives*. Quizás, la Comisión está pensando en un régimen de *patent box* que, adecuado al enfoque del nexo, despliegue sus efectos en forma de tipo de gravamen reducido. Además, con ello, se estaría dejando “la puerta abierta” a que cada Estado, en función de su política fiscal y circunstancias económicas y sociales, introduzca un régimen de *patent box*

---

<sup>35</sup> Es decir, una empresa sujeta a gravamen conforme a la BICIS deduciría sus gastos en I+D en la base conforme a lo dispuesto en el art. 9 de la Propuesta de Directiva, mientras que si también hubiese incurrido en gastos por actividades de innovación tecnológica podría aplicarse la deducción en cuota del artículo 35.2 LIS. Para ello, atendería a la definición de I+D dada por la Propuesta de Directiva y a la definición de innovación de la LIS.

<sup>36</sup> Esta opción del legislador español de conceder incentivos fiscales a los dos momentos del proceso de I+D+i –la actividad y el resultado–, implica un amplio ámbito de protección y fomento de la investigación científica e innovación tecnológica. Sin embargo, resulta más cuestionable desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria del artículo 31 de nuestra Carta Magna. A saber, la existencia de ambos tipos de incentivos estimulará a las empresas a invertir y realizar actividades de I+D+i, así como a explotar los resultados positivos derivados de aquéllas, pero ello puede conllevar la pérdida (o una disminución) de ingresos públicos.

<sup>37</sup> Artículo 26 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE núm. 233, de 28 de septiembre de 2013).

para estimular la transferencia de conocimiento y la aplicación de los resultados del proceso de investigación, evitando, así, la falta de explotación o desarrollo de una patente.

En nuestra opinión, no cabe duda de que cualquier forma empleada en la determinación de la base del incentivo va suponer una clara disminución de la tributación efectiva de la renta derivada de intangibles, por lo que en su cálculo habrá de atenderse únicamente a la renta originada por una actividad subyacente de I+D+i. Por tanto, un régimen de *patent box* configurado como tipo de gravamen reducido estaría en línea con los principios de justicia tributaria y sería proporcional al objetivo extra fiscal perseguido, siempre y cuando la renta beneficiada por el mismo tuviese su origen en una actividad económica real.

El actual régimen de *patent box* en España consiste en una reducción de la base imponible, cuyo porcentaje se determina a partir de aplicar el 60% a la *ratio* resultante de la fórmula del enfoque del nexo de la OCDE. Ello implica que, en el Estado español, esas rentas tributen de manera efectiva a un tipo impositivo de alrededor de un 10%<sup>38</sup>. De esta forma, con la introducción de la BI(C)CIS, el régimen de *patent box* dejaría de aplicarse sobre la base y, si el legislador español pretende mantener el mismo umbral de tributación que con el actual sistema, habría de configurarse un tipo de gravamen del 10% (como mínimo) sobre las rentas derivadas de la propiedad industrial (e intelectual).

## 5. REFLEXIÓN FINAL

Estamos de acuerdo con que la BICIS podría ser una oportunidad tanto para la armonización de la tributación empresarial en la Unión como para neutralizar las disparidades que, dentro de un mercado único, son generadoras tanto de prácticas fiscales elusivas como de inseguridad jurídica.

En lo que se refiere al tratamiento de la I+D+i dado por la Propuesta de Directiva de la BICIS, consideramos que no es el más adecuado a la luz de los principios de justicia tributaria, especialmente en atención al principio de proporcionalidad. Valoramos positivamente establecer como norma mínima la total deducibilidad de los costes por I+D y que se haya considerado dar un especial tratamiento a los pequeños emprendedores innovadores. Es, por otra parte, criticable, la falta de referencia y atención a cómo se articularían los regímenes de *patent box* ante la adopción de la base común, dado que muchos de estos regímenes operan sobre la base.

En nuestra opinión, los denominados *input incentives* deben establecerse sobre la cuota, puesto que ello permite aplicar un porcentaje de deducción directamente sobre aquélla, adecuándose el beneficio fiscal recibido al esfuerzo inversor dedicado. Esto es, una medida fiscal que consideramos proporcional al objetivo extra fiscal perseguido. Asimismo, de la Propuesta de la BICIS se puede desprender que la introducción de los regímenes de *patent box* ha de basarse en la política fiscal de cada Estado, lo cual debería ser igual en el caso de los incentivos fiscales a la I+D+i

---

<sup>38</sup> Vid. GIL GARCÍA, E.: “Una nota sobre la propuesta de modificación de la Directiva de Intereses y Cánones”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1, 2016, pp. 28-30.

como actividad<sup>39</sup>. Puesto que si bien sería deseable que la concesión de incentivos fiscales a la I+D+i se hiciese a actividades consideradas unánimemente como I+D+i, no ha de olvidarse que cada Estado, en base a su soberanía fiscal, introducirá medidas especiales teniendo en cuenta sus particularidades (v. *gr.* cuestiones políticas, económicas o sociales). Ha de tomarse en consideración, además, que no todos los Estados miembros cuentan con el mismo nivel de inversiones en I+D+i. A título de ejemplo, a finales del año 2014, en Austria el 2,81% de su PIB fue invertido en I+D, mientras que en España solamente el 1,24% de su PIB se invirtió en actividades de I+D<sup>40</sup>. Incluso, esos incentivos pueden ir dirigidos a estimular sectores o zonas geográficas concretas menos desarrolladas, pudiendo ser hasta medidas temporales. Ahora bien, aunque ello permitiría a cada Estado alcanzar el nivel de I+D+i deseado según sus circunstancias, no cabe duda que supondría la coexistencia de 28 sistemas de incentivos fiscales a la I+D+i dentro del mercado interior y que, en mayor o menor medida, contribuiría a la competencia fiscal entre Estados.

A pesar de esto último, la solución para minimizar la inseguridad jurídica (en el ámbito empresarial) y los riesgos de competencia fiscal (que pudiera dar lugar a prácticas fiscales elusivas) está en la introducción, configuración y aplicación de incentivos fiscales a la I+D+i sostenibles.

---

<sup>39</sup> Téngase en cuenta que, actualmente, de los 28 Estados miembros de la UE, todos, salvo Alemania y Estonia, incluyen algún tipo de incentivo fiscal a la I+D+i. Asimismo, algunos Estados han contemplado incentivos fiscales en el contexto de la tributación individual (v. *gr.* Austria o Francia) y otros países, aunque con menor frecuencia, han configurado incentivos respecto de las contribuciones a la Seguridad Social (v. *gr.* Suecia) o en relación a impuestos sobre salarios (*wage taxes*).

<sup>40</sup> Ello hace que para el año 2020 cada Estado miembro tenga diferentes objetivos. Pues, mientras Austria pretende alcanzar el 3,76% de su PIB en I+D, España se ha propuesto que en el año 2020 el 3% de su PIB sea invertido en I+D.